

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***14***, über die Beschwerde vom 17. Juni 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 1. Juni 2015 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 1999 und 2000 zu Recht erkannt:

I.) Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

1.) Der Bf (Beschwerdeführer) war ua als Kommanditist an der ***1*** (1999 und 2000) und an der ***2*** (2000) beteiligt.

2.) Der Bf hat im Februar 2001 die Einkommensteuererklärung für das 1999 übermittelt. Die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligung an der ***1***) wurden mit - ***6*** S bekanntgegeben. Das Feststellungsverfahren für das Jahr 1999 betreffend die ***1*** erfolgte (zunächst) erklärungsgemäß (vorläufiger Feststellungsbescheid vom 17. Mai 2000, Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 17. Mai 2000). Auch der Einkommensteuerbescheid 1999 des Bf erging (zunächst) erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheid vom 11. Juni 2001). Der Verlust aus Gewerbebetrieb wurde mit – ***7*** S (darin enthalten – ***6*** S aus der Beteiligung an der ***1***) festgesetzt.

2.1.) Der Einkommensteuerbescheid 1999 wurde (mehrmals) nach § 295 BAO geändert, ua. mit Bescheid vom 14. Dezember 2006. Im letztgenannten Bescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – ***8*** S ausgewiesen. Die Einkünfte von - ***6*** S aus der Beteiligung an der ***1*** blieben unberücksichtigt.

Die Rechtsmittelbelehrung dieses Bescheides lautet wie folgt:

„Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 14. Dezember 2006) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

2.2.) Die Änderung erfolgte aufgrund einer Mitteilung des Finanzamtes ***3*** vom 28. November 2006. In einem an den Bf (als nicht als Mitunternehmer anerkannter Gesellschafter der ***1***) gerichteten Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 28. November 2006 wurde festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der KEG und der in der Beilage genannten Kommanditisten für das Jahr 1999 zu unterbleiben habe. Die Rechtsmittelbelehrung dieses Bescheides lautet wie folgt:

„Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen“.

Ein gleichlautender Bescheid wurde auch für das Jahr 2000 erlassen.

Mit an die ***1*** gerichteten Bescheiden vom 1. Dezember 2006 des Finanzamtes ***3*** wurden Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 festgestellt, und diese den Komplementären der KG, nicht aber den Kommanditisten zugewiesen. Mit Eingabe vom 21. Dezember 2006 wurde dem ***FA*** mitgeteilt, dass am 14. Dezember 2006 beim Finanzamt ***3*** Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 der ***1*** eingebracht worden sei, weshalb der Bf die Aussetzung der Einhebung des Betrages von ***13*** € im Einkommensteuerverfahren 1999 beantrage. Die Aussetzung der Einhebung wurde dem Bf bewilligt.

3.) Mit Eingabe vom 1. August 2001 wurde dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 übermittelt. In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2000 wurden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter (Kommanditist) der ***1*** in Höhe von ***15***, sowie der ***2*** im Betrag von – ***9*** S ausgewiesen. Die Veranlagung des Bf erfolgte erklärungskgemäß. Der Verlust aus Gewerbebetrieb wurde mit – ***10*** S festgesetzt (Einkommensteuerbescheid vom 5. Oktober 2001).

3.1.) Das Feststellungsverfahren 2000 betreffend die ***1*** erfolgte (zunächst) erklärungsgemäß (Feststellungsbescheid vom 4. Oktober 2001). Gleiches gilt für das Feststellungsverfahren betreffend die ***2*** für das Jahr 2000 (Gewinnfeststellungsbescheid vom 10. Mai 2001).

Am 18. Oktober 2006 wurde nach Wiederaufnahme des Verfahrens ein (neuer) Gewinnfeststellungsbescheid 2000 betreffend die ***2*** erlassen. Gegen diesen Bescheid wurde am 24. November 2006 Berufung erhoben. Auch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2000 der ***1*** vom 1. Dezember 2006 wurde am 14. Dezember 2006 fristgerecht Berufung erhoben.

3.2.) Der Einkommensteuerbescheid 2000 des Bf wurde mehrfach nach § 295 BAO abgeändert. Im Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2006 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 31.168 S ausgewiesen. Die Verluste aus der Beteiligung an der ***2*** blieben außer Ansatz.

Begründend wurde ausgeführt, die Änderung gemäß § 295 BAO sei aufgrund der bescheidmäßigen Feststellung des Finanzamtes ***3*** zu Steuernummer ***5*** (***2***, Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes) erfolgt. Auch die Rechtsmittelbelehrung dieses Bescheides enthält (wiederum) den Hinweis, dass Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können.

In einem an den Bf (als nicht als Mitunternehmer anerkannter Gesellschafter der ***2***) gerichteten Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 18. Oktober 2006 wurde festgestellt, dass ein Anteil des Bf an der angeführten Gesellschaft nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist. Eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO hat hinsichtlich des Bf zu unterbleiben. Die Rechtsmittelbelehrung dieses Bescheides lautet wie folgt:

„Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen. Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Bescheid, dass die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2000-2001 gem. § 92 (1) Zi b BAO zu unterbleiben hat, vom 18.10.2006), sowie die gewünschte Änderung anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Liegen ein Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

3.3.) Gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. November 2006 wurde mit Eingabe vom 5. Dezember 2006 fristgerecht berufen. Weiters wurde die Aussetzung der Einhebung der

Einkommensteuer in Höhe von ***11*** € und der Anspruchszinsen 2000 im Betrag von ***12*** € beantragt, weil zur Steuernummer ***5*** (***2***) am 24. November 2006 eine Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2000 beim Finanzamt ***3*** eingebracht worden sei.

Wörtlich wurde in dieser Berufung Folgendes vorgebracht:

*„Eine Maßnahme nach § 295 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (zB „Nichtbescheid“ als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassener Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig (vgl. auch BMF 28.10.2005, SWK 33, S 926). Der bekämpfte Bescheid beruft sich in seiner Begründung auf die bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes ***3*** zur Steuernummer ***5*** vom 18. Oktober 2006. Bei den vom Finanzamt ***3*** erlassenen „Feststellungsbescheid“ handelt es sich aber aus nachstehendem Grund um einen Nichtbescheid: Dieser Feststellungsbescheid ist in einem mangels Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO zu Unrecht wiederaufgenommenen Verfahren ergangen. Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (Ritz, BAO, § 307 Tz 8 mit Verweis auf VwGH 24.1.1990, 86/13/0146). Daher basiert der gegenständliche Bescheid nicht auf einem rechtskräftigen Grundlagenbescheid. Ich erlaube mir ausdrücklich darauf aufmerksam zu machen, dass sich diese Berufung nicht gegen Entscheidungen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, richtet und ersuche daher zwecks Vermeidung einer entbehrlichen Aufblähung des Verfahrens von der Erlassung einer abweisenden Berufungs(vor)entscheidung abzusehen. Ich erlaube mir in diesem Zusammenhang auf die untenstehenden Anregung auf Aussetzung des Verfahrens gem § 281 BAO zu verweisen.“*

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2007 als unbegründet abgewiesen. Die Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

4.) Die Berufungen betreffend die ***1*** und der ***2*** gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 1999-2000 bzw. des Jahres 2000 wurden mit Entscheidung des UFS Klagenfurt vom 29.11.2012, RV/0730-K/07, und vom 5.12.2012, RV/0525-K/08, als unzulässig zurückgewiesen, weil gegen das Gebot der Einheitlichkeit (laut VwGH vom 5.9.2012, 2011/15/0024) verstoßen worden ist. Gegen die angeführten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates wurden keine höchstgerichtlichen Beschwerden eingebracht.

5.) Mit Eingaben vom 16. November 2012 und vom 22. November 2012 wurden Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1999 und 2000 (Einkommensteuerbescheid 1999 vom 14.12.2006, Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15.11.2006, Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 vom 20.3.2007) gestellt. In

eventu wurde angeregt, das Verfahren von amtswegen wiederaufzunehmen. Am 3. April 2013 wurde ein Antrag auf Bescheidänderung nach § 295 Abs. 4 BAO gestellt.

5.1.) Mit Bescheid vom 23. April 2014 hat das Finanzamt die Anträge des Bf vom 22. November 2012 auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1999 und 2000 zurückgewiesen. Ebenfalls zurückgewiesen wurde der Antrag des Bf vom 3. April 2013 betreffend die Bescheidaufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1999 und 2000 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für Einkommensteuer 2000.

5.2.) Die gegen den genannten Bescheid fristgerecht erhobene Beschwerde vom 21. Mai 2014 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 26. März 2015, RV/3100460/2014, als unbegründet abgewiesen.

5.3.) Gegen das angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wurde am 30. April 2015 Verfassungsgerichtshofbeschwerde erhoben. Die Behandlung der Beschwerde wurde mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 9. Juni 2016, E 908/2015-12, abgelehnt. Spezifische verfassungsrechtliche Überlegungen waren zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht zurecht davon ausgegangen ist, dass § 209a Abs. 2 und 4 BAO nicht anzuwenden gewesen ist, nach Ansicht des Höchstgerichtes nicht anzustellen. Die an den Verwaltungsgerichtshof erhobene außerordentliche Revision wurde mit Beschluss vom 1. Juni 2017, Ra 2015/15/0031, zurückgewiesen.

6.) Mit Eingabe vom 31. Juli 2013 wurde ein Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung zur Einkommensteuer 1999 und 2000 gestellt. Begründend wurde ausgeführt, die erklärten und ursprünglich erklärungskonform in Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO festgestellten Verlusttangente aus Kommanditbeteiligungen seien nunmehr endgültig in Rechtskraft erwachsen. Die Änderungen dieser Feststellungsbescheide habe sich als nichtig erwiesen. Sämtliche Änderungen würden auf „Nichtbescheiden“ beruhen, weshalb die ursprünglichen Feststellungsbescheide für diese Jahre wieder in Rechtskraft seien und für die Veranlagung bindend seien. Für das Jahr 2000 sei das Berufungsverfahren noch offen, es greife die Verjährungssperre des § 209a Abs. 1 BAO. Für das Jahr 1999 greife die Verjährungssperre des § 209a Abs. 4 BAO, der Bescheid sei nach § 295 BAO anzupassen.

6.1.) Der Antrag vom 31. Juli 2013 auf erklärungskonforme Veranlagung der Jahre 1999 und 2000 wurde mit Bescheid vom 1. Juni 2015 mangels verfahrensrechtlicher Regelung und wegen eingetretener Verjährung als verspätet zurückgewiesen.

6.2.) Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 17. Juni 2015 fristgerecht Beschwerde erhoben. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen ausgeführt, die neu erlassenen Feststellungsbescheide hätten den Bf ausdrücklich dazu angeleitet, allfällige Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide zu richten. Gleiches gelte für die nach § 295

BAO geänderten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 und 2000. Das ***FA*** habe den Bf ebenso wie das Finanzamt ***3*** ausdrücklich darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der geänderten Feststellungen der Erfolgstanten aus den Mitunternehmerschaften (Kommanditbeteiligungen) nur eine Berufung gegen die Feststellungsbescheide zielführend sei. Zudem habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 5. September 2012, 2011/16/0024, festgestellt, dass die vom Finanzamt ***3*** neu erlassenen Feststellungsbescheide als Nichtbescheide zu qualifizieren seien.

Das AbgÄG 2011 habe zur Vermeidung einer Rechtsschutzlücke und zur Wahrung der vom Verfassungsgerichtshof nach dem Rechtsstaatsprinzip geforderten Effizienz des Rechtsschutzes die Verjährungssperre für streitverfangene Abgaben auf Rechtsmittelverfahren gegen Nichtbescheide ausgedehnt und auch im Fall von Nichtbescheiden eine Anpassung an die Rechtslage nach einer Zurückweisung von Rechtsmitteln gegen Nichtbescheide verankert.

Eine erklärungskonforme Veranlagung sei mit der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 im Sinne des § 209a Abs. 4 BAO beantragt worden; eine Verjährung sei nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO damit ausgeschlossen. Die Einkommensteuer sei daher nach § 295 Abs. 3 und 4 BAO in Bindung an die rechtskräftigen Feststellungsbescheide erklärungskonform zu veranlagern.

6.3.) Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 30. Juni 2015 wurde mit Eingabe vom 7. Juli 2015 fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt.

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen (§ 209a Abs. 1 BAO).

Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabefestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird (§ 209a Abs. 2 BAO).

Gemäß § 209a Abs. 4 BAO gelten Abgabenerklärungen als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

Im Beschwerdefall sind keine Rechtsmittelverfahren offen ist. Die Verjährungssperre nach § 209a Abs.1 BAO kann daher nicht greifen. Die gegenteiligen Ausführungen im Antrag vom 31. Juli 2013 erweisen sich als unzutreffend. Darüber hinaus liegt bei einem Rechtsmittel gegen ein Dokument, das ein Bescheid, wonach eine Feststellung nach § 188 BAO zu unterblieben hat, sein soll, aber keinen Bescheidcharakter aufweist, keine Abhängigkeit iSd § 209 Abs. 2 BAO vor (VwGH 30.05.2012, 2008/13/0074).

2.) § 295 Abs. 4 BAO in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung lautete wie folgt:

„Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“

Mit Erkenntnis vom 4.12.2019, G 159/2019, hat der Verfassungsgerichtshof den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben. Die Aufhebung trat mit 31.12.2020 in Kraft.

§ 295 Abs. 4 BAO normiert ein Antragsrecht zur Aufhebung von Bescheiden. Über den diesbezüglichen Antrag des Bf vom 22. November 2020 wurde aber bereits rechtskräftig entschieden. Auf Punkte I.5. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

Die Übermittlung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 stellt keinen (rechtzeitigen) Antrag im Sinne des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 dar und lässt sich die vom Bf vertretene Rechtsansicht auch nicht aus der zitierten Literaturstelle (Ritz, BAO⁵, § 209a, Tz 7 und 11a) ableiten. Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 1. Juni 2017, Ra 2015/15/0031 verwiesen.

3.) § 209a Abs. 2 und Abs. 4 BAO sollen ergänzend sicherstellen, dass eine lang andauernde Verletzung der Entscheidungspflicht für den Steuerpflichtigen nicht zum Verlust des Rechtsanspruchs auf bescheidmäßige Erledigung führt. Verletzungen der Entscheidungspflicht kamen etwa dadurch zustande, dass die Behörde erklärungsgemäß Feststellungsbescheide erlassen hat, diese aber nicht für alle Beteiligten wirksam werden konnten. Nach dieser Bestimmung gelten Abgabenerklärungen dann als Antrag, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führt (vgl. Knechtel in SWK 22/2013, 997, vgl. 1212 BlgNR 24, GP 30).

Der Anwendungsbereich des § 209a Abs. 4 BAO betrifft sohin jene Fallkonstellationen, in denen die Abgabenbehörde (erstmal) und zwar nach Eintritt der Verjährung der abgeleiteten Abgaben wirksam über Feststellungserklärungen abzusprechen hat. Im Beschwerdefall liegt keine derartige Verletzung der Entscheidungspflicht vor. Die Feststellungsbescheide der

1 für die Jahre 1999 und 2000 ergingen (zunächst) erklärungsgemäß (Feststellungsbescheide vom 17. Mai 2000 und vom 4. Oktober 2001). Auch das Feststellungsverfahren 2000 der ***2*** erfolgte zunächst erklärungsgemäß (Gewinnfeststellungsbescheid vom 10. Mai 2001). Über die vom Bf eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 wurde ebenfalls erklärungsgemäß abgesprochen (vgl. Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 vom 11. Juni 2001 und vom 24. August 2001). Wird aber ein (wirksamer) Feststellungsbescheid durch einen (unwirksamen) Feststellungsbescheid ersetzt, und stellt sich dieser Umstand im Rechtsmittelverfahren heraus, dann sind Abänderungen von Bescheiden nicht einfach mit dem Hinweis auf § 209a Abs. 2 und Abs. 4 BAO möglich. § 209a BAO erlaubt zwar Abgabefestsetzungen nach "Eintritt der Verjährung", regelt aber keine Durchbrechungen der Rechtskraft. Wann diese auch nach "Eintritt der Verjährung" in Betracht kommen, regelt § 295 BAO (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005).

Eine Bescheidänderung nach § 295 Abs. 3 BAO erfolgt subsidiär zu § 295 Abs. 1 oder Abs. 2 BAO. Nach dieser Gesetzesbestimmung erfolgt eine nachträgliche Anpassung von Bescheiden an grundlagenbescheidähnliche Bescheide (zB Bescheide nach § 44 Abs. 2 BAO, Auskunftsbefragungen § 188 BAO, Einheitswertbescheide, Ritz, BAO 6, § 295, Rz 14 ff). Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor.

4.) § 295 Abs. 1 BAO räumt dem Abgabepflichtigen kein subjektives Recht zur Stellung eines Antrages ein. Auch von Amts wegen kann kein neuer Bescheid nach der angeführten Gesetzesstelle erlassen werden, wenn sich herausstellt, dass der Grundlagenbescheid nicht wirksam geworden ist. § 295 Abs.1 erfordert nämlich die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Sofern ein abgeleiteter Einkommensteuerbescheid – zwar rechtswidrig, aber – rechtskräftig geworden ist, bestand vor Inkrafttreten der Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO keine (weitere) Möglichkeit der Abänderung (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064, Knechtel in SWK, 7/2021, 487).

Zutreffend ist - wie der Bf ausführt -, dass das Erkenntnis des VwGH vom 26.03.2013, 2010/15/0064 zur Rechtslage vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 ergangen ist. Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO erfordert aber auch nach dem Inkrafttreten des AbgÄG 2011 eine nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben.

5.) Unrichtig ist, dass die Abgabenbehörde eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung erlassen hat. Ein Anwendungsfall des § 93 Abs. 6 BAO liegt nicht vor. Aus den von der Abgabenbehörde verwendeten Rechtsmittelbelehrungen ist nicht abzuleiten, dass bei Zweifeln am Bescheidcharakter einer behördlichen Erledigung keine Beschwerde gegen einen (diesfalls zu Unrecht) davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid erhoben werden soll, zumal in einem

solchen Fall § 252 Abs. 1 und 2 BAO gerade nicht anwendbar sind (VwGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031).

Aus der gegen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. November 2006 eingebrachten Berufung vom 5. Dezember 2006 ergibt sich, dass dem Bf bzw. seinem steuerlichen Vertreter sehr wohl bekannt war, dass das Vorliegen von „Nichtbescheiden“ nicht in den Feststellungsverfahren, sondern nur in den jeweiligen Einkommensteuerverfahren eingewendet werden kann. Dem Bf bzw. seinem steuerlichen Vertreter war bewusst, dass die Bindungswirkungswirkung des § 252 Abs. 2 BAO einen Bescheid erfordert, der gegenüber dem Bescheidadressaten wirksam geworden ist. Der Bf wurde sohin nicht durch die Rechtsmittelbelehrung des Finanzamtes am Einbringen von Berufungen bzw. eines Vorlageantrages gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 und damit an einer erklärungsgemäßen Veranlagung gehindert. Ebenso wenig können Rechtsmittel, die gegen Feststellungsbescheide eingebracht wurden, als Rechtsmittel gegen die Einkommensteuerbescheide qualifiziert werden und ergibt sich ein derartiges Verständnis auch nicht aus dem vom Bf zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 11.12.1986, G 119/96). Im Beschwerdefall wurde verabsäumt, Rechtsmittel gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 einzulegen. Was die überlange Verfahrensdauer anbelangt, ist festzuhalten, dass der Bf die (rechtlichen) Möglichkeiten zur Verfahrensbeschleunigung nicht genutzt hat. Bei einem derartigen Sachverhalt ist eine Bescheidänderung weder nach Art 7 B-VG noch im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 11.12.1986, G 119/96) geboten.

Insoweit der Bf darauf hinweist, dass alle in ***4*** ansässigen Mitunternehmer im Zuge einer Wiederaufnahme erklärungsgemäß veranlagt worden seien, ist ihm zu erwidern, dass eine (allfällige) rechtswidrige Anwendung des Gesetzes bei der Erlassung von Verwaltungsakten gegenüber anderen Betroffenen niemandem ein Recht gibt auf diesbezügliche Gleichbehandlung "im Unrecht" (zB VwGH 20.02.2014, 2013/09/0057).

6.) Abschließend sei erwähnt, dass die gegenständliche Beschwerde inhaltsgleich mit der Verfassungsgerichtshofsbeschwerde vom 30. April 2015 und der außerordentlichen Revision vom 8. April 2015 ist. Auf Punkt I. 5. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

III.) Zulässigkeit der Revision:

Die Revision ist nicht zulässig, weil die zugrundeliegende Rechtsfrage des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nach § 209a BAO iVm § 295 BAO bereits durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005).

Innsbruck, am 26. August 2021